

# Urteil vom 31. August 2011, X R 19/10

**Zeitpunkt der Aktivierung zuvor vom FA bestrittener Steuererstattungsansprüche nach Ergehen der Entscheidung in einem Musterverfahren - Aktivierung von Forderungen - Fehlende Konkretisierung hindert Bilanzierung nicht**

BFH X. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, HGB § 266 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 29. Juni 2010, Az: 15 K 4281/08 E,G,Zerl

## Leitsätze

Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche in Zusammenhang mit dem Betrieb von Geldspielautomaten, die vom FA bestritten worden waren, sind zum ersten Bilanzstichtag zu aktivieren, der auf die vorbehaltlose Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 12. Mai 2005 V R 7/02 (BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617; Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005 Rs. C-453, 462/02 --Linneweber und Akritidis--, Slg. 2005, I-1131) im BStBl II vom 30. September 2005 folgt .

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte u.a. aus dem Betrieb von Geldspielautomaten Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Die Umsätze aus dem Betrieb der Geldspielautomaten wurden zunächst der Umsatzsteuer unterworfen.
- 2** Am 15. November 2001 (für die Umsatzsteuer der Jahre 1996 bis 1999) und am 27. November 2003 (für die Jahre 2000 und 2001) beantragte der Kläger im Hinblick auf die europarechtlichen Bedenken gegen die in Deutschland geltende Rechtslage, diese Umsätze steuerfrei zu belassen und die --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden-- Umsatzsteuer-Festsetzungen entsprechend herabzusetzen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die Änderungsanträge am 9. Februar 2004 ab und brachte das anschließende Einspruchsverfahren am 10. März 2004 zum Ruhen.
- 3** Mit Urteil vom 17. Februar 2005 Rs. C-453, 462/02 --Linneweber und Akritidis-- (Slg. 2005, I-1131) entschied der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) auf entsprechende Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs (BFH), Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG stehe nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen die Veranstaltung von Glücksspielen oder der Betrieb von Glücksspielgeräten durch sonstige Wirtschaftsteilnehmer nicht von der Umsatzsteuer befreit sei. In einem der Revisionsverfahren, die zur Anrufung des EuGH geführt hatten, entschied der BFH nachfolgend mit Urteil vom 12. Mai 2005 V R 7/02 (BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617), ein Betreiber von Geldspielautomaten könne sich für die Umsatzsteuerfreiheit seiner Umsätze unmittelbar auf die Richtlinie 77/388/EWG berufen. Die Finanzverwaltung hat das genannte BFH-Urteil vorbehaltlos in der am 30. September 2005 ausgegebenen Nr. 15 des Jahrgangs 2005 des BStBl II veröffentlicht.
- 4** Der Kläger bezifferte seine Erstattungsansprüche für die Jahre 1996 bis 2001 in dem anhängigen Einspruchsverfahren mit mehreren Schreiben, deren erstes vom 16. Februar 2006 datiert. Das FA erließ --für das Jahr 1998 nach Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich der zu erstattenden Beträge am 10. Oktober 2006-- nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Umsatzsteuerbescheide, aus denen sich die folgenden Erstattungsbeträge ergaben:
- 5** Jahr Datum des Bescheids Umsatzsteuer-Erstattung Erstattungszinsen § 233a AO

1996	08.05.2006	33.168,53 €	16.078,00 €
1997	08.05.2006	79.663,37 €	33.846,00 €
1998	26.10.2006	89.703,09 €	34.979,75 €
1999	22.11.2006	101.412,19 €	33.969,00 €
2000	29.12.2006	85.693,54 €	24.408,00 €
2001	16.01.2007	<u>88.271,98 €</u>	<u>19.707,00 €</u>
Summe		477.912,70 €	162.987,75 €

- 6** Der Kläger stellte seinen Jahresabschluss für das Streitjahr 2005 am 26. April 2007 auf. Darin berücksichtigte er keine Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche für die Jahre 1996 bis 2001.
- 7** Demgegenüber erfasste das FA in den angefochtenen Bescheiden über Einkommensteuer sowie die Festsetzung und Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2005 die genannten Erstattungsansprüche einschließlich des Gesamtbetrags der Erstattungszinsen gewinnerhöhend. Hierfür berief es sich auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 5. Juli 2006 (BStBl I 2006, 418). Gegenläufig erhöhte es die Gewerbesteuer-Rückstellung.
- 8** Der Einspruch blieb im hier interessierenden Punkt ohne Erfolg. Das FA führte aus, der Kläger habe spätestens mit der vorbehaltlosen Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl II vom 30. September 2005 von der Anerkennung seiner Erstattungsansprüche durch das FA ausgehen können. Spätestens ab diesem Zeitpunkt hätten die Ansprüche auch Eingang in die Bewertung des Betriebs durch einen potenziellen Erwerber gefunden. Demgegenüber sei der Erlass geänderter Steuerbescheide für die Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen nicht zwingend erforderlich, weil keine formale, sondern eine wirtschaftliche Betrachtung geboten sei.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1521). Bestrittene Forderungen seien erst zu aktivieren, wenn sie rechtskräftig zuerkannt seien oder der Schuldner sein Bestreiten aufgegeben habe. Diese Grundsätze seien nicht nur auf zivilrechtliche Ansprüche, sondern auch auf Steuererstattungsansprüche anwendbar. Solange eine entgegenstehende Steuerfestsetzung noch nicht geändert sei oder das FA dem Steuerpflichtigen auf andere Weise zu erkennen gebe, dass es den Steuererstattungsanspruch akzeptieren werde, komme eine Aktivierung nicht in Betracht. Vorliegend habe das FA allein aufgrund der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl II noch keine geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen erlassen. Vielmehr habe es sich mit dem --bis dahin bestrittenen-- Änderungsantrag des Klägers erst auseinandergesetzt, nachdem dieser am 16. Februar 2006 das Einspruchsverfahren aufgegriffen habe. Sodann habe das FA sich die Höhe der Ansprüche im Einzelnen nachweisen lassen und teilweise im Wege einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung geprüft. Es komme auch nicht darauf an, dass die Änderungsbescheide noch vor der Aufstellung des Jahresabschlusses für 2005 ergangen seien. Denn der Umstand, dass das FA sein Bestreiten aufgegeben habe, stelle eine wertbegründende Tatsache dar, die nur berücksichtigt werden dürfe, wenn sie bereits am Bilanzstichtag gegeben sei.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB).
- 11** Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Der Kläger beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG hat rechtsfehlerhaft eine Aktivierung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche und Erstattungsinsen abgelehnt. Allerdings darf der Teil der Erstattungsinsen, der auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 2005 entfällt, nicht bereits zu diesem Stichtag aktiviert werden. Zur Ermittlung der Höhe dieses Teilbetrags geht die Sache an das FG zurück.
- 15** 1. Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
- 16** Nach dem (imparitätischen) Realisationsprinzip, das einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung i.S. des § 5 Abs. 1 EStG darstellt, darf ein Gewinn grundsätzlich erst ausgewiesen werden, wenn er durch Umsatz (Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausch) verwirklicht ist; Vermögensmehrungen dürfen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind. Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung (z.B. die Zahlung) --von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen-- so gut wie sicher ist (BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1603, mit weiteren Nachweisen).
- 17** Dementsprechend sind Forderungen (§ 266 Abs. 2 B.II. HGB), insbesondere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind (BFH-Urteile vom 12. Mai 1993 XI R 1/93, BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786; vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20; vom 14. März 2006 VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 270 "Forderungen").
- 18** Für die Bilanzierung kommt es nicht entscheidend darauf an, ob ein Anspruch bereits im zivil- oder öffentlich-rechtlichen Sinne entstanden ist. Maßgebend ist bei einem erst in der Entstehung begriffenen Anspruch vielmehr, ob sich die Anwartschaft genügend konkretisiert hat und im Falle einer Betriebsveräußerung von den Vertragsparteien bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt würde (BFH-Urteil vom 28. September 1967 IV 291/65, BFHE 90, 69, BStBl III 1967, 763, betr. Anspruch auf Auszahlung einer formell noch nicht entstandenen Umsatzsteuer-Vergütung). In dieser Entscheidung hat der BFH weiter ausgeführt, für die Aktivierung eines Steuererstattungsanspruchs genüge es, wenn der Anspruch, dessen Realisierung sich kein Kaufmann vernünftigerweise entgehen lasse, erhoben werden könne.
- 19** So muss beispielsweise ein auf der Geltendmachung von Vorsteuer beruhender Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch bereits dann aktiviert werden, wenn zunächst nur eine nicht ordnungsgemäße Rechnung vorhanden ist, sofern --wie im Regelfall-- nicht damit zu rechnen ist, dass der Rechnungsaussteller sich einer Berichtigung dieser Rechnung widersetzen werde (BFH-Urteil in BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786, unter II.2.). Denn die Notwendigkeit, die Rechnung berichtigen zu lassen, ist im Vergleich zum Tatbestandsmerkmal der "Ausführung der Leistung" von untergeordneter Bedeutung und beeinträchtigt die Sicherheit der Forderung nicht in einem Maße, das in Anwendung des Realisationsprinzips eine Bilanzierung verbieten könnte.
- 20** Zivilrechtliche Ansprüche können selbst dann zu aktivieren sein, wenn sie formal noch unter dem Vorbehalt der Freiwilligkeit stehen, sofern der Kaufmann nach den Umständen des Einzelfalls bereits am Bilanzstichtag bei normalem Geschäftsablauf fest mit der Zahlung rechnen kann (BFH-Urteil vom 9. Februar 1978 IV R 201/74, BFHE 124, 520, BStBl II 1978, 370).
- 21** 2. Nach diesen Grundsätzen hatte der Kläger die streitgegenständlichen Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche für die Jahre 1996 bis 2001 zum 31. Dezember 2005 zu aktivieren.
- 22** Bereits zu diesem Zeitpunkt war der Anspruch realisiert. Denn der Realisierung der genannten Erstattungsansprüche standen im maßgebenden Zeitpunkt weder materiell-rechtliche (dazu unten a) noch verfahrensrechtliche Hindernisse (unten b) entgegen. Aufgrund der verwaltungsinternen Weisungslage war das für die Besteuerung des

Klägers zuständige FA zur Anwendung der Rechtsprechung des EuGH und BFH verpflichtet (unten c). Dass die Änderung der Steuerbescheide am Bilanzstichtag noch ausstand (unten d) und der Kläger seine Anträge noch nicht beziffert hatte (unten e), schließt bei dieser Sachlage eine Aktivierung der Steuererstattungsansprüche nicht aus.

- 23** a) Materiell-rechtlich stand seit Ergehen des EuGH-Urteils in Slg. 2005, I-1131, spätestens aber seit Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617 fest, dass der Kläger sich für die Steuerfreiheit seiner Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten unmittelbar auf die Richtlinie 77/388/EWG berufen konnte. Hieraus ergab sich zugleich die materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit der gegen den Kläger ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 1996 bis 2001.
- 24** b) Ebenso wenig bestanden verfahrensrechtliche Hindernisse für eine Änderung der Festsetzungen. Diese standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und waren daher nicht in materielle Bestandskraft erwachsen. Die Änderungsanträge des Klägers vom 15. November 2001 bzw. 27. November 2003 hatten jeweils zweifelsfrei die Festsetzungsfrist gewahrt. Der nach Ablehnung der Änderungsanträge eingelegte Einspruch war in offensichtlich zulässiger Weise erhoben worden.
- 25** c) Mit der Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617 in der am 30. September 2005 herausgegebenen Ausgabe des BStBl II war das FA verwaltungsintern verpflichtet, diese Rechtsprechung zugunsten des Klägers anzuwenden. Die Veröffentlichung von BFH-Entscheidungen im BStBl II beruht in jedem Einzelfall auf einer Entscheidung der für das jeweilige steuerrechtliche Sachgebiet zuständigen Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. In der vorbehaltlosen Veröffentlichung einer BFH-Entscheidung im BStBl II liegt zugleich die Anweisung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder an die nachgeordneten Dienststellen der Finanzverwaltung, die in der jeweiligen Entscheidung enthaltenen Rechtsgrundsätze auf gleichgelagerte Sachverhalte allgemein --über den entschiedenen Einzelfall hinaus-- anzuwenden (vgl. auch Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 9. März 2004, DStR 2004, 1047).
- 26** Damit stand aufgrund dieser noch im Jahr 2005 ergangenen Anweisung fest, dass das FA die Erstattungsansprüche des Klägers dem Grunde nach nicht mehr bestreiten würde.
- 27** Soweit das FG formuliert hat, das FA habe sich erst nach dem Schreiben des Klägers vom 16. Februar 2006 mit dem "bis dahin bestrittenen" Änderungsbegehren auseinandergesetzt, liegt darin keine den Senat i.S. des § 118 Abs. 2 FGO bindende Tatsachenfeststellung des Inhalts, dass das FA die Ansprüche des Klägers noch konkret bestritten hätte. Denn aus den vom FG getroffenen Feststellungen zu dem Schriftverkehr zwischen dem Kläger und dem FA geht lediglich hervor, dass das FA letztmalig am 9. Februar 2004 --vor Ergehen der einschlägigen Entscheidungen des EuGH bzw. BFH-- negativ zu dem Änderungsbegehren des Klägers Stellung genommen und sodann am 10. März 2004 das Einspruchsverfahren im Hinblick auf das anhängige Vorabentscheidungsverfahren zum Ruhen gebracht hat. Damit hat das FA aber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es der zu erwartenden Entscheidung des EuGH --vorbehaltlich anderslautender Weisungen seiner vorgesetzten Behörden-- maßgebende Bedeutung für das konkrete Besteuerungsverfahren des Klägers beimisst. Dass das FA dem Änderungsbegehren des Klägers während des Ruhens des Einspruchsverfahrens, insbesondere nach Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl II, noch konkret entgegengetreten wäre, hat das FG nicht festgestellt. Allein der Umstand, dass das FA die Steuerfestsetzungen --so das FG-- nicht "ohne Weiteres", sondern erst nach einer Bezifferung der zuvor offenbar zahlenmäßig nicht konkretisierten Änderungsanträge durch den Kläger geändert hat, steht einem Bestreiten des Anspruchs nicht gleich.
- 28** Soweit das BMF-Schreiben vom 5. Juni 2006 (BStBl I 2006, 418) für den Zeitpunkt der Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen, die sich aus der angeführten Entscheidung des EuGH ergeben, abweichend von den hier dargestellten Grundsätzen nicht erst auf die Veröffentlichung der BFH-Nachfolgeentscheidung im BStBl II abstellt, sondern bereits auf die --von der deutschen Finanzverwaltung zunächst unkommentiert gelassene-- Bekanntgabe der EuGH-Entscheidung, kann dahinstehen, ob der Senat dem folgen könnte. Für die Entscheidung des Streitfalls ist dies indes ohne Bedeutung, da beide Zeitpunkte im Wirtschaftsjahr (= Kalenderjahr) 2005 liegen.
- 29** d) Bei einer solchermaßen eindeutig für den Kläger und die problemlose Realisierbarkeit seiner Steuererstattungsansprüche sprechenden materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Lage (einschließlich verwaltungsinterner Weisungen) steht allein die noch ausstehende Umsetzung dieser Rechts- und Weisungslage in geänderte Umsatzsteuerbescheide einer Aktivierung entsprechender Forderungen nicht entgegen.
- 30** aa) Wie bereits dargestellt, bestimmt sich die Aktivierung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz --und damit der Ansatz von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz-- in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten

(BFH-Urteil in BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.2.). Die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Realisierung des Anspruchs waren im Streitfall mit der objektiven Klärung der materiell- und verfahrensrechtlichen Rechtslage sowie der Anweisung an die Finanzbehörden, die zugunsten der Betreiber von Geldspielgeräten ergangene Rechtsprechung allgemein anzuwenden, bereits im Jahr 2005 gesetzt. In einer solchen Situation stellt sich der Erlass der Steuerbescheide --ähnlich wie die Berichtigung einer zunächst aus formalen Gründen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786)-- nur noch als wirtschaftlich unwesentlicher, formalrechtlicher Akt dar. Auch ein Betriebserwerber hätte zum 31. Dezember 2005 die gegen das FA gerichteten Steuererstattungsansprüche des Klägers im Rahmen der Bemessung des Unternehmenskaufpreises vergütet.

- 31** Von der hier vertretenen Auffassung geht im Ergebnis auch das BFH-Urteil vom 17. Januar 2007 XI R 8/04 (nicht veröffentlicht, juris) aus. Dem lag der Sachverhalt zugrunde, dass das dort zuständige FA in einem Änderungsbescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns für das dortige Streitjahr einen Mehrgewinn aus einem Gewerbesteuer-Erstattungsanspruch für dasselbe Jahr angesetzt hatte, der sich erst aus einem --nach dem Bilanzstichtag ergangenen-- Änderungsbescheid ergab. Der XI. Senat des BFH hat insoweit zur Begründung lediglich ausgeführt, der --für den Steuerpflichtigen günstige-- geänderte Gewerbesteuermessbescheid sei nicht angefochten worden, so dass der darauf beruhende Erstattungsanspruch bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sei.
- 32** bb) Gegenteiliges folgt nicht aus der vom Kläger und dem FG herangezogenen Rechtsprechung des II. Senats des BFH zur --früheren-- Rechtslage bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens sowie im Recht der Vermögensteuer und Erbschaftsteuer.
- 33** (1) Nach dem BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 II R 56/94 (BFHE 184, 111, BStBl II 1997, 796) waren Steuererstattungsansprüche, die auf höchstrichterlicher Rechtsprechung beruhten, bei der Feststellung von Einheitswerten des Betriebsvermögens für Stichtage vor dem 1. Januar 1993 --als noch keine Bindung an die Steuerbilanz bestand-- nicht anzusetzen.
- 34** Diese Rechtsprechung beruht indes auf den Besonderheiten des Bewertungsrechts (strenges Stichtagsprinzip), das insoweit von der stärker wirtschaftlich geprägten Betrachtungsweise des Bilanzsteuerrechts abweicht. Dies zeigt sich auch daran, dass Ansprüche auf Erstattung von Körperschaftsteuer, die auf einer erst nach dem Bewertungsstichtag beschlossenen Gewinnausschüttung beruhten, zwar nicht in einer Vermögensaufstellung für Stichtage vor dem 1. Januar 1993 (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 II R 60/96, BFHE 187, 113, BStBl II 1999, 162, unter II.2.), wohl aber in Anwendung der ab dem 1. Januar 1993 geltenden bewertungsrechtlichen Rechtslage --die mit der bilanzsteuerrechtlichen Lage übereinstimmte (vgl. § 109 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes in der ab dem 1. Januar 1993 geltenden Fassung)-- anzusetzen waren (BFH-Urteil in BFHE 187, 113, BStBl II 1999, 162, unter II.1.).
- 35** Im Übrigen betraf das Urteil in BFHE 184, 111, BStBl II 1997, 796 einen Bewertungsstichtag, der noch vor der Veröffentlichung der --die Durchsetzbarkeit des Steuererstattungsanspruchs gegenüber der Finanzverwaltung wirtschaftlich begründenden-- BFH-Entscheidung im entsprechenden Musterverfahren lag.
- 36** (2) Eine vergleichbare Zeitfolge lag auch dem --zum Erbschaftsteuerrecht für Stichtage ab dem 1. Januar 1993 ergangenen-- BFH-Urteil vom 15. März 2000 II R 15/98 (BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588) zugrunde. Zudem hatte dort das für den Einzelfall zuständige FA --ebenfalls hinsichtlich der Umsatzsteuer auf Umsätze mit Geldspielautomaten-- noch nach dem Ergehen einer für den dortigen Steuerpflichtigen günstigen Entscheidung des EuGH die Änderung ergangener Umsatzsteuerbescheide ausdrücklich abgelehnt, und dies darauf gestützt, dass ein früheres BMF-Schreiben noch fortgelte und bisher nicht an die EuGH-Rechtsprechung angepasst worden sei. Erst nach Ergehen eines neuen BMF-Schreibens half das dortige FA dem Änderungsbegehren ab.
- 37** Hinsichtlich der Erbschaftsteuer hat der II. Senat des BFH zudem zwischenzeitlich entschieden, dass die Notwendigkeit einer aus Sicht des Bewertungsstichtags noch vorzunehmenden Änderung von Steuerbescheiden dem Ansatz entsprechender Steuererstattungsansprüche beim steuerpflichtigen Erwerb nicht entgegensteht (BFH-Urteil vom 16. Januar 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626, unter II.A.1.b). Dies ist seit 2009 auch ausdrücklich in § 10 Abs. 1 Satz 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes festgeschrieben.
- 38** (3) Das BFH-Urteil vom 2. Dezember 2003 II R 5/03 (BFHE 203, 512, BStBl II 2004, 203) befasste sich für Zwecke der Vermögensteuer mit einem Steuererstattungsanspruch im Privatvermögen. Auch dort galt aber das strenge Stichtagsprinzip, das --wie unter (1) dargestellt-- im Bilanzsteuerrecht aufgrund des Vorrangs wirtschaftlicher Gesichtspunkte nicht anwendbar ist.

- 39 e) Auch der Umstand, dass der Kläger seine --vor dem Bilanzstichtag gestellten-- Änderungsanträge am Stichtag noch nicht beziffert hatte, und das FA daher noch keine Prüfung der Höhe des Anspruchs hatte vornehmen können, hindert eine Aktivierung nicht.
- 40 aa) Der Zeitpunkt, zu dem der Inhaber eines --dem Grunde nach bestehenden-- Anspruchs diesen zahlenmäßig beziffert, steht grundsätzlich im Belieben des Anspruchstellers. Besteht ein solcher Anspruch objektiv und liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Anspruchsinhaber auf Dauer von dessen Durchsetzung absehen werde, kann die Gewinnrealisierung nicht dadurch hinausgeschoben werden, dass ein bereits dem Grunde nach geltend gemachter und vom Anspruchsgegner nicht --bzw. nicht mehr-- bestrittener Anspruch der Höhe nach zunächst noch nicht konkretisiert wird.
- 41 Hierzu hat der BFH bereits ausgeführt, für die Aktivierung eines Steuererstattungsanspruchs genüge es, wenn der Anspruch, dessen Realisierung sich kein Kaufmann vernünftigerweise entgehen lasse, erhoben werden könne (Urteil in BFHE 90, 69, BStBl III 1967, 763). Die Realisierung eines gegen das FA gerichteten Anspruchs, der materiell- und verfahrensrechtlich sowie nach der geltenden Weisungslage unzweifelhaft besteht und dessen Umsetzung in konkrete Steuerbescheide nur noch von einer Bezifferung durch den Steuerpflichtigen abhängig ist, wird sich kein Kaufmann entgehen lassen.
- 42 Im Übrigen setzt eine Gewinnrealisierung nach ständiger Rechtsprechung nicht voraus, dass bereits am Bilanzstichtag über den Anspruch --zahlenmäßig-- abgerechnet worden ist (vgl. Senatsbeschluss vom 14. April 2011 X B 104/10, BFH/NV 2011, 1343, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 43 bb) Wenn aber die noch ausstehende zahlenmäßige Konkretisierung des Erstattungsanspruchs durch den Kläger einer Aktivierung nicht entgegensteht, dann gilt dies auch für die Überprüfung dieser zahlenmäßigen Konkretisierung durch das FA. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das FA seine Überprüfungshandlungen an Amtsstelle oder im Wege einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vornimmt. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich nicht, dass die Umsatzsteuer-Sonderprüfung --die sich ohnehin allein auf das Jahr 1998 bezogen und nicht zu Beanstandungen geführt hat-- zum Ziel gehabt haben könnte, über die Prüfung der Zahlenangaben des Klägers hinaus Anhaltspunkte für ein Bestreiten der Erstattungsansprüche dem Grunde nach zu ermitteln.
- 44 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Das FA hat sämtliche Erstattungszinsen, die in den --erst nach dem Bilanzstichtag ergangenen-- Umsatzsteuer- und Zinsbescheiden festgesetzt worden sind, bereits zum Bilanzstichtag aktiviert. Ansprüche auf Erstattungszinsen, die wirtschaftlich auf die Zeit nach dem 31. Dezember 2005 entfallen, dürfen aber nicht schon zu diesem Zeitpunkt aktiviert werden. Das FG wird im zweiten Rechtsgang Feststellungen zur Höhe der bis zum Bilanzstichtag entstandenen Erstattungszinsen nachholen.
- 45 4. Die dargestellten Grundsätze gelten gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und den sich daran anschließenden Zerlegungsbescheid.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)